



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas – FATECS
Curso de Ciências Contábeis

KRISTIANE MAGALI DE CASTRO FERREIRA
2127045-2

**Reconhecimento e evidenciação dos procedimentos contábeis de
depreciação e amortização à luz das Normas Brasileiras de
Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.**

Brasília
2016

KRISTIANE MAGALI DE CASTRO FERREIRA

Reconhecimento e evidenciação dos procedimentos contábeis de depreciação e amortização à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Mestre Gladston Guimarães Naves

**Brasília
2016**

KRISTIANE M. DE CASTRO FERREIRA

Reconhecimento e evidenciação dos procedimentos contábeis de depreciação e amortização à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Mestre Gladston Guimarães Naves

Banca examinadora:

Prof. Mestre Gladston Guimarães Naves.

Prof. Mestre Acilon Batista de Souza
(professor EXAMINADOR)

Prof. Mestre Rubens Moura de Carvalho.
(professor EXAMINADOR)

**Brasília
2016**

Reconhecimento e evidenciação dos procedimentos contábeis de depreciação e amortização à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

KRISTIANE M. DE CASTRO FERREIRA

kristiane.ferreira@outlook.com

RESUMO

A finalidade do presente trabalho é analisar os procedimentos de reconhecimento e evidenciação da depreciação e amortização no Setor Público à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O estudo foi realizado a partir da revisão das principais teorias relacionadas ao tema, da análise do Balanço Geral da União (BGU), bem como de consultas ao balancete e balanço patrimonial dos Ministérios que compõem o Poder Executivo por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). A metodologia utilizada para a realização do trabalho em questão pode ser classificada como pesquisa bibliográfica, baseada na técnica de análise documental indireta e mediante pesquisas em meios eletrônicos - sites da internet. São apresentadas análises com relação ao imobilizado, intangível e suas respectivas depreciação e amortização. Ademais, registra-se que os temas relacionados ao ativo imobilizado e intangível carecem de mais estudos de forma a contribuir com essa nova fase da contabilidade no setor público. Os resultados da pesquisa demonstram que apesar dos esforços envidados pelos órgãos, ainda tem muito que avançar em se tratando do reconhecimento dos bens imóveis e do intangível, bem como o registro das suas respectivas depreciação e amortização, pois há inconsistências reconhecidas no próprio BGU e ressalvas em pareceres do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre a matéria.

Palavras-chave: Depreciação; Amortização; Contabilidade Pública.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública Brasileira utilizou por muito tempo as rígidas regras da Lei nº 4.320/1964 que tem enfoque mais orçamentário, normatizando o registro da previsão e da execução. Além disso, a lei disciplina o registro dos atos e fatos patrimoniais das entidades governamentais, reforçando seu aspecto mais legalista e menos cientificista. Adicionalmente, a Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também repercutiu na Contabilidade Governamental, ambas abrangem as três esferas de governo. Destaca-se que a LRF tem o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e tem, como um dos seus pilares de sustentação, a transparência dos gastos públicos e o alcance das metas fiscais.

Contudo, após iniciada a convergência aos padrões internacionais de contabilidade no setor privado, proveniente da globalização e das crescentes exigências da sociedade, os organismos contábeis brasileiros iniciam a edição de normas contábeis voltadas para o setor público com objetivo de retomar o objeto de estudo da contabilidade, o patrimônio, para atender a demanda da sociedade por informações úteis e confiáveis.

O processo de convergência no setor público torna-se obrigatório a partir da publicação da Portaria MF nº 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública, em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes aos ditames do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pelo *International Federation of Automatic Control* (IFAC), às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), editadas pelo CFC.

Este estudo é justificado pela necessidade de discussão acadêmica dos temas relacionados à contabilidade pública, principalmente no que diz respeito ao reconhecimento dos ativos imobilizado e intangível, bem como de suas respectivas depreciação e amortização, tema relevante e atual e com prazo para cumprimento, conforme cronograma estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Nesse sentido, o objetivo deste artigo é analisar o reconhecimento e evidenciação dos procedimentos de depreciação e amortização no setor público à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Assim, o problema de pesquisa busca identificar **qual a aderência dos Ministérios, quanto ao reconhecimento e evidenciação dos procedimentos contábeis**

de depreciação e amortização à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para atender o objetivo geral foram definidos os objetos específicos a seguir:

- Descrever o processo de convergência das NBCASP no Brasil;
- Analisar os procedimentos contábeis mencionados concernentes ao ativo imobilizado e intangível, especialmente relacionados à depreciação e amortização; e
- Analisar o Balanço Geral da União quanto à evidenciação dos aspectos contábeis patrimoniais referentes ao reconhecimento do ativo imobilizado e intangível frente à aplicação das novas normas de contabilidade e ao posicionamento do Tribunal de Contas da União sobre essa matéria.

O artigo conta ainda com as seguintes seções: Referencial Teórico, Procedimentos Metodológicos, Descrição e Análise dos Dados, bem como Considerações Finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução da Contabilidade Pública e o processo de convergência às Normas Internacionais no Brasil

A contabilidade pública brasileira passa por um momento de renovação estrutural efetiva e de indispensáveis atualizações daí decorrentes. O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade de convergência com as normas internacionais do *International Federation of Accountants* (IFAC) constituem os vetores centrais desse desafio. (BEZERRA FILHO, 2015).

A contabilidade aplicada ao setor público estrutura-se, basicamente, nas normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSAS), emitidas pelo IFAC, nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), emitidas pelo CFC, na Lei nº 4.320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000 (SLOMSKI, 2013).

Piscitelli (2014) esclarece que a Lei nº 4.320/1964, recepcionada pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, ainda é o diploma básico aplicável, embora deva ser ajustada aos avanços verificados na ciência contábil e incorporados pelas empresas privadas no Brasil nas últimas décadas, cujo alcance, mais recentemente, já está voltado para a harmonização em âmbito internacional.

Segundo Niyama (2013), apesar de ter representado para sua época uma evolução em termos de contabilidade pública, a Lei nº 4.320/1964 está defasada, no entanto, sua alteração dificilmente ocorrerá no curto prazo.

Visando iniciar o processo de convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público às normas internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº

184/2008, que trata das diretrizes a serem observadas pelos entes públicos em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Nesse mister, o CFC em 2008 editou as NBCASP T16 – Normas Aplicadas ao Setor Público, por meio das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nº 1.128 a 1.1137/08 e em dezembro de 2011 a Resolução 1.366, que trata de custos na área pública (SILVA, 2014).

Para Castro (2010, p. 126), as NBCASP deram sustentação conceitual para a Secretaria do Tesouro Nacional proceder à modificação na lógica dos registros contábeis do Setor Público com a publicação do Plano de Contas Único para as três esferas de Governo e alteração das estruturas das demonstrações contábeis constantes dos anexos da Lei nº 4.320/1964.

Com a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a necessidade, nas entidades, da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os gestores, investidores e analistas de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões (SILVA, 2014, p. 63).

2.2 Normatizações – depreciação e amortização.

Em 2007, foram colocadas em audiência pública as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16. Essas normas foram aprovadas no ano seguinte, pelas Resoluções CFC nº 1128 a nº 1137/2008 e alteradas por meio da Resolução CFC nº 1268/2009. A décima primeira norma foi aprovada pela Resolução nº 1366/2011 e alterada pela Resolução CFC nº 1437/2013 (Niyama, 2013).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são as seguintes:

Numeração	Norma
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis.
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.
NBC T 16.4	Transações no Setor Público.
NBC T 16.5	Registro Contábil.
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis.
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis.
NBC T 16.8	Controle Interno.
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.
NBC T 16.10	Aval. e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.
NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Quadro 1 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Fonte: Portal CFC (Elaborado pelo autor).

Para efeito de análise deste estudo, foram pesquisados a NBC T 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão), a NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público), o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), 6ª edição, bem como o Manual Siafi Web, macrofunções 02.03.30 (Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações) e 02.03.35 (Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável).

A NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, aprovada pela Resolução CFC nº 1.136/2008 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Para efeito dessa norma entende-se:

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

No que tange aos critérios de mensuração e reconhecimento, devem ser observados a obrigatoriedade do seu reconhecimento, o valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial e as circunstâncias que podem influenciar seu registro.

Outras definições são tratadas pela NBC T supracitada, como:

Valor depreciável, amortizável é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, quando possível ou necessária a sua determinação.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que valor depreciado, amortizado deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Define ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no fim de cada exercício.

Apesar de a NBC T 16.9 e o MCASP – Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais facultar a escolha do método de depreciação, o manual Siafi Web,

macrofunção 02.03.30, define como método para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional o das quotas constantes, tendo em vista que a informação deve ser consistente e comparável, devendo constar em notas explicativas.

Para Castro (2010), a aplicação da norma supracitada, tipicamente do setor privado é uma inovação no setor público. E será importante para o setor público, quando se busca conhecer os custos financeiros e não financeiros da utilização das estruturas existentes para produzir bens e serviços para o público.

A Portaria STN nº 634/2013 em seu artigo 13 esclarece que os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

O MCASP (2014, p. 173) sugere um esquema de implementação da avaliação e depreciação de bens públicos, tendo em vista que foi observado que a Administração Pública, de uma forma geral, não tem aplicado os procedimentos de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível. Conforme esquema faz-se necessária uma data de corte para identificar o início da adoção dos procedimentos, conforme segue:

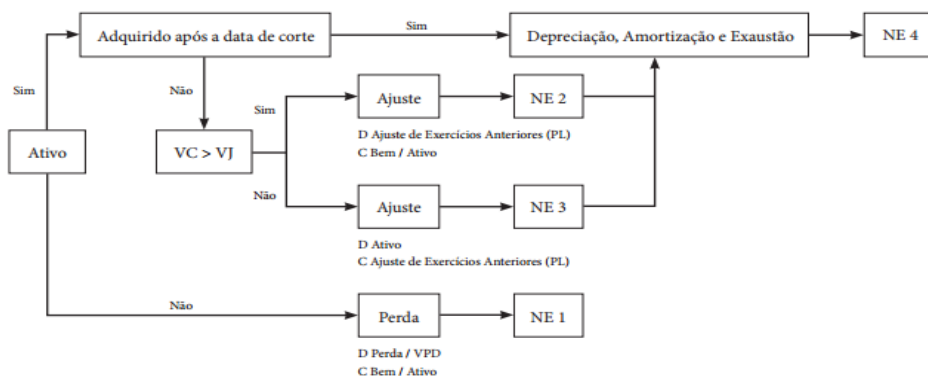


Figura 1 – Esquema de implementação da avaliação e depreciação de bens públicos.

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 6ª edição (2014).

Os passos para a implementação da avaliação e depreciação de bens públicos são detalhados no referido manual, conforme segue:

- 1º: Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados, que não tenham valor de venda, em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda diretamente em conta de resultado (VPD).

- 2º: Analisar a data de aquisição do bem – se foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.
- 3º: Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação / amortização no ente (data de corte), analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ) – se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior. Caso contrário (valor contábil acima do valor justo) o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem divirja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado, para após isto, ser implantados os procedimentos de depreciação e amortização. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

Ressalta-se que, o ajuste de exercícios anteriores, o teste de impairment, a reavaliação de ativos e a depreciação/amortização devem ser seguidos de notas explicativas (NE).

A NBCASP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC nº 1.137/08 estabelece critérios e procedimentos para avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Para efeito desta Norma, entende-se:

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (impairment): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

Segundo Castro (2010), essa norma traz como inovação a mudança da Contabilidade do foco orçamentário para o foco patrimonial, logo todas as regras de mensuração e avaliação do setor privado passam a ser aplicadas no setor público.

A Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/1976, vedou a reavaliação de ativos para o setor privado, isso se deu em decorrência da utilização indevida do procedimento, que possibilitava a manipulação de indicadores financeiros dos balanços das empresas, fazendo parecer mais favoráveis a elas do que realmente eram. No caso do setor público, isso não ocorre da mesma maneira, o que possibilita a plena aplicação do procedimento. Até porque, se assim não fosse, não haveria como atualizar o valor dos bens. (CASTRO, 2010).

O MCASP (2014) destaca que a redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação, já que na depreciação há perda do potencial de benefícios

de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência e o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. O MCASP define ainda valor recuperável como sendo o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação (despesas de venda) de um ativo e o seu valor em uso.

Nesse aspecto, entende-se por valor justo como o valor pelo qual o ativo pode ser trocado normalmente no mercado; e valor de uso como o benefício econômico decorrente da fruição contínua de serviços.

O MCASP (2014) requer que a entidade avalie se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*).

Assim, o teste de recuperabilidade, segundo o MCASP, deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

2.3 Procedimentos Contábeis

Para aplicação da depreciação e da amortização dos bens adquiridos antes de 2010, a Secretaria do Tesouro Nacional estabeleceu que os bens fossem avaliados (reavaliação ou redução a valor recuperável), a fim de evidenciar o valor justo e de se depreciar ou amortizar pelo tempo de vida útil remanescente.

Já os bens adquiridos a partir de 2010 devem ser submetidos à depreciação ou amortização, considerando o tempo de vida útil.

2.3.1 Reavaliação e Redução a valor recuperável

Reavaliação de item do ativo imobilizado

O MCASP (2014) destaca ainda que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada, o objetivo é evitar a avaliação seletiva de ativos. Na data das demonstrações contábeis, deve-se avaliar se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe.

Na data da reavaliação do item do ativo imobilizado, a entidade deve observar que a depreciação acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado. O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

A NBC T 16 requer que as reavaliações sejam realizadas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado, na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Reavaliação de item do ativo intangível

Após o seu reconhecimento inicial, informa o MCASP (2014), um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. O valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo.

Ainda conforme o Manual, se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado.

Redução ao Valor Recuperável (Teste de Recuperabilidade)

Redução ao valor recuperável (impairment), conforme o Manual (2014) é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Quando o valor contábil de um ativo, em dado momento, por qualquer motivo, estiver maior que o seu valor justo deduzido o custo de alienação e também maior que o seu valor de uso, deve-se reconhecer a perda do valor do bem, pela diferença entre o valor contábil e o maior valor obtido dentre os critérios acima, se essa perda for considerada de difícil recuperação.

A perda por irrecuperabilidade do ativo, quando comprovada, deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo. O

MCASP (2014) prevê também a reversão da perda, com registro igualmente em conta de resultado.

Depois do reconhecimento de uma perda por irreversibilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação e amortização do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

O Manual traz exemplos de situações que podem ensejar perda no valor do ativo:

Exemplo 1: Instalação de armazenamento para fins militares que não é mais utilizada, que devido à natureza especializada desta instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida.

Exemplo 2: Equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.

Portanto, nesses casos, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda dos ativos. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irreversibilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos.

Dessa forma, conforme o MCASP (2014), os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo.

2.3.2 Depreciação e amortização

O Manual Siafi Web, macrofunção nº 02.03.30, determina que há necessidade de a entidade pública apropriar ao resultado de um período, o desgaste ou a perda da vida útil do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio do registro da despesa de depreciação, amortização ou exaustão, em obediência ao princípio da competência.

O cálculo da depreciação e da amortização, nos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas será realizado pelo sistema de controle patrimonial de cada órgão seguindo orientações e critérios do Manual Siafi Web.

Conforme definido na macrofunção, a Administração Pública direta, autárquica e fundacional utilizarão o método das quotas constantes, também conhecido como linear, tanto para o cálculo da depreciação de bens móveis como o da amortização de intangíveis, sendo representado pela seguinte fórmula: $\text{Depreciação/Amortização} = (\text{Valor do Custo} - \text{Valor Residual}) \div \text{vida útil}$.

Esse método pode ser demonstrado conforme exemplo a seguir extraído do MCASP, Parte II – PCP (2014):

- Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade. Assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. A tabela a seguir demonstra os cálculos (valor anual):

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
2	R\$ 400,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
3	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
4	R\$ 400,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
5	R\$ 400,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

Tabela 1 – Método de quotas constantes

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 6ª edição (2014).

Depreciação de bens imóveis

O Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (Spiunet) é um sistema de cadastro e controle de imóveis da União e de terceiros utilizados pelos Órgãos Federais, que mantém atualizado o valor patrimonial dos imóveis. O sistema é interligado ao Siafi para o reconhecimento contábil das adições, baixas e transferências, exceto a depreciação, que por sua vez é registrado no Siafi por meio de um arquivo que é encaminhado pela Secretaria do Patrimônio da União (SPU) à STN, para que seja contabilizado no Siafi.

Esse procedimento da SPU decorre do Spiunet não manter o registro histórico das depreciações, sendo, inclusive, objeto de análise pelo TCU no âmbito do Acórdão 639/2007-TCU-Plenário, em que se apontaram diversas falhas na contabilização dos imóveis utilizados pelo Serviço Público Federal no Spiunet.

O valor depreciado dos bens imóveis da União, autarquias e fundações públicas federais, conforme informado no BGU (2015) é apurado mensal e automaticamente pelo Spiunet sobre o valor depreciável da aquisição, utilizando-se para tanto o Método da Parábola de Kuentzle e a depreciação será iniciada no mesmo dia que o bem for colocado em condições de uso.

O BGU (2015) esclarece ainda que o Método da Parábola de Kuentzle distribui a depreciação ao longo da vida útil da benfeitoria, segundo as ordenadas de uma parábola, apresentando menores depreciações na fase inicial e maiores na fase final, o que é

compatível com o desgaste progressivo das partes de uma edificação. O cálculo é realizado de acordo com a seguinte equação:

$Kd = (n^2 - x^2) / n^2$, onde:

Kd = coeficiente de depreciação

n = vida útil da acessão

x = vida útil transcorrida da acessão

A vida útil será definida com base no informado pelo laudo de avaliação específico ou, na sua ausência, por parâmetros predefinidos pela SPU segundo a natureza e as características dos bens imóveis. Nos casos de bens reavaliados, independentemente do fundamento, a depreciação acumulada deve ser zerada e reiniciada a partir do novo valor.

3 METODOLOGIA

Este estudo é definido como exploratório e descritivo, uma vez que descreve as regras de depreciação do ativo imobilizado e de amortização do intangível e suas peculiaridades ao mesmo tempo em que promove um estudo exploratório no âmbito do Poder Executivo, a fim de verificar o nível de adoção da contabilidade patrimonial para os itens descritos.

O presente estudo trata-se de uma abordagem qualitativa, por destacar o processo de convergência às normas internacionais, a normatização que se aplica ao tema abordado, bem como por relatar quais os procedimentos contábeis adotados para a depreciação dos bens que compõem o ativo imobilizado e a amortização dos bens que compõem o ativo intangível.

Segundo Vergara (2014), as pesquisas são coordenadas por fins e meios. Quanto aos fins, a presente análise emprega a pesquisa descritiva, pois tem como objetivo descrever, analisar e interpretar os procedimentos contábeis de depreciação e amortização no setor público, no âmbito do Poder Executivo. Quanto aos meios é classificada como bibliográfica, uma vez que é baseada em material publicado em livros, documentos e internet, isto é, material acessível ao público em geral.

Ademais, com base na metodologia apresentada, foi feito um levantamento para verificar o nível de adoção da contabilidade patrimonial no âmbito do Poder Executivo, em especial nos ativos imobilizado e intangível, quanto à depreciação e amortização desses ativos.

Para extração dos dados no SIAFI, foi utilizada a transação “balancete”, e os seguintes filtros:

- Código do órgão que corresponde a cada Ministério;
- Campo - Órgão Superior: S (Sim);
- Período: Dezembro (fechado);
- Conta Contábil – Período 2010 a 2014: Bens Móveis (1.4.2.1.2.0.00.00), Depreciação Acumulada (1.4.2.9.0.00.00). Intangível (1.4.4.0.0.00.00), Amortização Acumulada (1.4.4.9.0.00.00).
- Conta Contábil - Ano 2015: Bens Móveis (1.2.3.1.0.00.00), Depreciação Acumulada (1.2.3.8.1.01.00). Intangível (1.2.4.0.0.00.00), Amortização Acumulada (1.2.4.8.0.00.00).

O valor bruto da conta intangível foi obtido através da soma algébrica das contas “Intangível” e “Amortização acumulada”.

4 DADOS E ANÁLISE DOS DADOS

A análise foi realizada com base nos dados extraídos, nos anos de 2010 a 2015, dos Balanços Patrimoniais dos Ministérios que compõem o Poder Executivo publicados no sítio do Tesouro Nacional, do Balanço Geral da União, bem como pesquisas realizadas no Siafi, transações “Balansint” e “Balancete”.

Para tanto, foi elaborada uma planilha organizada, onde foi colocado em evidência os Ministérios que possuem valores superiores a 500 milhões em “Bens Móveis” no ano de 2015, os que não atingiram o critério estabelecido foram consolidados como “Demais Ministérios”.

Para facilitar a análise, os dados foram representados pelas colunas A, B, C e D. A coluna **A** representa o valor dos “Bens Móveis”, a **B** sua respectiva “Depreciação”, verificando-se na coluna subsequente a representação da depreciação sobre os bens móveis. Na coluna **C** está evidenciado o valor do “Intangível”, na **D** o valor da “Amortização” e na coluna subsequente a representação da amortização perante o intangível.

O quadro a seguir evidencia a depreciação de bens móveis e a amortização de intangíveis registradas pelos Ministérios, no período de 2010 a 2015:

Em Mil R\$

Órgão Superior	Identif. Órgão	Ano	A - Bens Móveis (em mil R\$)	B - Depreciação (em mil R\$)	B/A %	C - Intangível (em mil R\$)	D - Amortização (em mil R\$)	D/C %
22000	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	2010	948.606	654.577	69%	756	-	0%
		2011	1.104.903	716.633	65%	5.802	14	0%
		2012	1.186.716	780.428	66%	10.807	32	0%
		2013	1.360.457	862.141	63%	18.256	1.544	8%
		2014	1.491.328	652.639	44%	37.092	4.247	11%
		2015	1.580.316	728.661	46%	54.244	12.086	22%
24000	Ministério da Ciência e Tecnologia	2010	1.956.396	224.012	11%	94.906	24.147	25%
		2011	2.173.912	296.229	14%	102.404	29.085	28%
		2012	2.244.857	363.532	16%	116.168	35.397	30%
		2013	2.514.238	465.616	19%	135.955	40.359	30%
		2014	2.810.010	553.426	20%	160.710	47.441	30%
		2015	3.084.144	567.362	18%	168.541	47.681	28%
25000	Ministério da Fazenda	2010	2.533.284	1.039.969	41%	159.440	79.960	50%
		2011	2.912.658	1.514.102	52%	360.559	110.661	31%
		2012	3.288.566	1.674.610	51%	569.532	155.898	27%
		2013	3.488.868	1.840.974	53%	840.438	209.869	25%
		2014	3.779.991	1.808.923	48%	1.147.391	298.921	26%
		2015	3.743.397	1.834.412	49%	1.406.848	378.590	27%
26000	Ministério da Educação	2010	5.668.341	112.172	2%	5.741	434	8%
		2011	7.032.690	56.674	1%	19.680	983	5%
		2012	8.670.371	627.650	7%	45.478	1.833	4%
		2013	10.611.159	6.834.176	64%	106.957	3.939	4%
		2014	12.554.870	1.451.767	12%	179.395	7.506	4%
		2015	13.903.565	2.072.378	15%	240.445	16.225	7%
30000	Ministério da Justiça	2010	1.790.043	6.293	0%	1.764	-	0%
		2011	1.904.949	18.930	1%	6.578	-	0%
		2012	1.952.973	126.858	6%	20.543	-	0%
		2013	2.323.535	698.972	30%	52.684	-	0%
		2014	2.957.296	208.822	7%	76.851	-	0%
		2015	2.892.486	400.674	14%	107.903	-	0%
33000	Ministério da Previdência Social	2010	559.673	8.951	2%	7	-	0%
		2011	626.348	35.539	6%	7	-	0%
		2012	400.527	65.917	16%	300	-	0%
		2013	423.339	113.678	27%	408	299	73%
		2014	523.039	169.582	32%	1.255	487	39%
		2015	536.558	222.428	41%	2.343	1.456	62%
36000	Ministério da Saúde	2010	2.866.315	123.283	4%	16.583	-	0%
		2011	3.146.417	215.843	7%	31.709	742	2%
		2012	3.524.644	289.290	8%	64.957	2.350	4%
		2013	3.958.998	344.547	9%	89.044	4.204	5%
		2014	4.239.809	424.772	10%	137.324	7.067	5%
		2015	4.416.668	495.400	11%	178.384	60.207	34%
52000	Ministério da Defesa	2010	20.360.342	326.243	2%	4.333	1.976	46%
		2011	29.689.894	723.795	2%	11.894	2.148	18%
		2012	34.530.008	1.028.688	3%	55.756	2.329	4%
		2013	40.137.136	1.686.931	4%	145.935	2.723	2%
		2014	47.054.976	3.819.977	8%	284.392	2.984	1%
		2015	55.544.674	4.390.274	8%	644.926	3.890	1%
-	Demais Ministérios	2010	3.855.049	519.489	13%	25.739	3.569	14%
		2011	4.168.797	653.043	16%	54.835	7.003	13%
		2012	4.741.438	797.824	17%	89.391	12.475	14%
		2013	6.711.747	995.609	15%	196.139	20.212	10%
		2014	5.858.274	1.169.438	20%	315.308	30.360	10%
		2015	6.288.593	1.342.506	21%	396.259	45.874	12%

Quadro 2 – Bens móveis/depreciação e intangível/amortização.

Fonte: Siafi 2010 a 2015 (Transações: Balansint; Balancete)

Os dados do Quadro 2 estão consolidados e expostos no Quadro 3, conforme abaixo:

Em Mil R\$							
	Ano	A - Bens Móveis (em mil R\$)	B - Depreciação (em mil R\$)	B/A %	C - Intangível (em mil R\$)	D - Amortização (em mil R\$)	D / C %
TOTAIS	2010	40.538.048	3.014.988	7%	309.270	110.087	36%
	2011	52.760.567	4.230.788	8%	593.469	150.636	25%
	2012	60.540.101	5.754.798	10%	972.931	210.314	22%
	2013	71.529.478	13.842.642	19%	1.585.816	283.148	18%
	2014	81.269.594	10.259.346	13%	2.339.716	399.012	17%
	2015	91.990.400	12.054.094	13%	3.199.893	566.009	18%

Quadro 3 – Consolidação dos dados.

Fonte: Siafi 2010 a 2015 (Transações: Balansint; Balancete).

O gráfico a seguir representa a comparação do percentual de depreciação e amortização anual, apurado no Quadro 3, referente aos valores consolidados dos Ministérios.

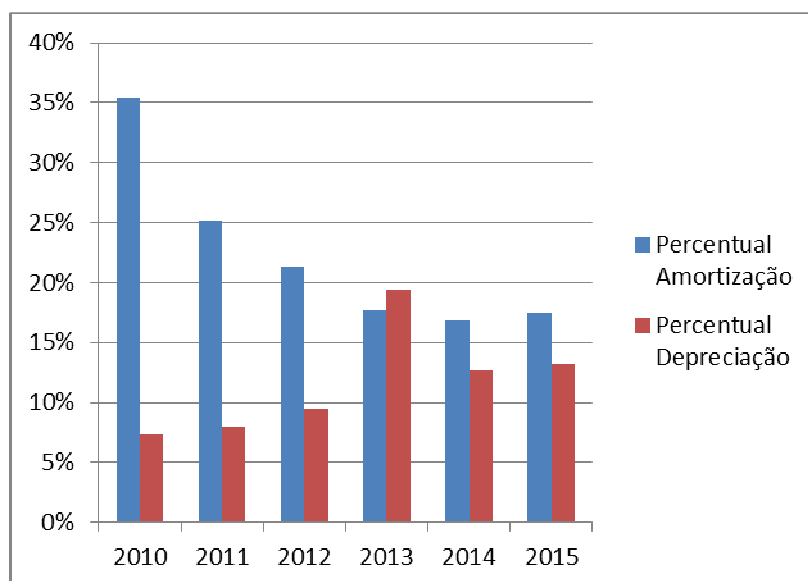


Gráfico 1 – Depreciação x Amortização (anual).

Fonte: Siafi 2010 a 2015 (Transações: Balansint; Balancete).

4.1 Depreciação

Depreciação de bens móveis

O registro da depreciação no setor público teve implantação entre os exercícios de 2010 a 2013, conforme orientação da macrofunção 02.03.30 do Manual SIAFI. Após a publicação das NBC T16 em 2008, da Portaria MF nº 184/2008, do Manual SIAFI, dentre outros normativos, as entidades públicas dão início a contabilização da depreciação,

amortização e exaustão, o que trouxe impacto relevante ao patrimônio da União, pela sua representação fidedigna.

A macrofunção supracitada estabelece ainda procedimentos para o registro da depreciação, tabela de vida útil e percentual a ser utilizado para apuração do valor residual para cada conta contábil de bens móveis do grupo imobilizado, além de definir o método de quotas constante para o cálculo da depreciação de tais bens.

O Quadro nº 2 mostra o valor da depreciação, relativo aos bens móveis, contabilizados entre os anos de 2010 a 2015, que repercutiram nas demonstrações contábeis dos Ministérios. Comparando o valor contábil bruto dos bens móveis dos Ministérios com o do Balanço Geral da União constatou-se que essa amostra representa 96% em todos os anos analisados, dessa forma evidenciando esse processo na esfera da União.

O Quadro nº 3, que traz informações consolidadas dos Ministérios, apresenta a relação entre a depreciação e os bens móveis, demonstrando que em 2010 (ano de início da contabilização) a depreciação alcançava 7% dos bens móveis dessas unidades, passando para 19% em 2013 (ano da implementação total dos registros de depreciação). O Ministério das Relações Exteriores e o Ministério dos Esportes só iniciaram a contabilização da depreciação em 2013 e 2014, respectivamente, embora a exigência do registro fosse desde de 2010 (incluídos na linha “Demais Ministérios” do Quadro nº 2).

Essa situação explica algumas das restrições mencionadas no BGU – Exercício de 2015, que decorreram de:

- a) ausência de sistema de depreciação e controle patrimonial;
- b) levantamento dos bens móveis ainda não concluído, impossibilitando o registro no sistema; e
- c) inconsistência no Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos (Sipac) referente à baixa de depreciação por alienação e transferência de bens, para os Ministérios que utilizam esse sistema.

Depreciação de bens imóveis

A Portaria STN nº 548, publicada em 2015, que dispõe sobre os prazos limites de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, definiu como imediata a implantação do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou amortização; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura). Contudo,

enquanto o registro da depreciação de bens móveis teve início em 2010, a depreciação relativa aos bens imóveis somente começou a ser registrada em 2014, após a publicação da Portaria Conjunta STN/SPU nº 3/2014, que normatiza a matéria, em observância às recomendações do TCU (Parecer Prévio das Contas da Presidente da República – Exercício 2014).

A Portaria Conjunta STN/SPU nº 3/2014 dispõe sobre procedimentos e requisitos gerais para mensuração, atualização, reavaliação e depreciação dos bens imóveis da União, autarquias e fundações públicas federais. No que se refere à implementação de tais metodologias nos sistemas informatizados, a Portaria definiu o prazo de dezembro de 2016, conforme art. 8º, item II, subitem “a”.

Verifica-se que o montante registrado a título de depreciação de imóveis, até 2015, não representa minimamente o que seria considerado adequado. O Balanço Geral da União – Exercício 2014/2015 demonstra que não houve alteração significativa nos dois anos:

Em MIL R\$

Bens Imóveis	2015	2014
A - Valor contábil bruto	R\$ 742.399.765	R\$ 676.562.932
B - Depreciação/Amortização	R\$ 2.120.909	R\$ 1.977.807
B / A - %	0,29 %	0,29 %

Quadro 4 – Bens Imóveis – 2014/2015

Fonte: BGU 2015 – Adaptado (Imobilizado Composição)

De acordo com o Relatório de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Exercício 2014), o percentual de depreciação sobre o imobilizado no Brasil, comparando com o encontrado em outros países (Gráfico 2), demonstra a necessidade de avançar na evidenciação adequada do patrimônio público.

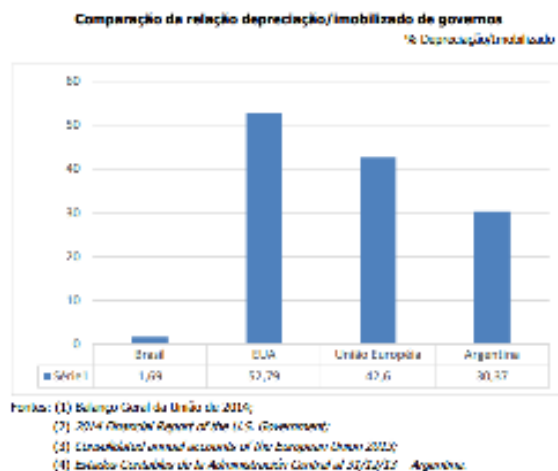


Gráfico 2 – Comparação da relação depreciação/imobilizado de governos.

Fonte: Relatório de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Exercício 2014).

Apesar de ter sido criado o normativo regulamentando os procedimentos de depreciação dos bens imóveis, foi apontado pelo TCU (2014) que os valores registrados são resultado de uma aplicação generalizada da metodologia, sem levar em consideração as características de cada bem e, por isso, não refletem o real valor depreciado.

Dessa forma, foi concluído no Relatório de Auditoria do TCU (2014) que a falta de confiabilidade nos valores registrados de depreciação de bens móveis e imóveis da União compromete a avaliação do patrimônio da União, provocando distorções no Balanço Patrimonial difíceis de quantificar, além de prejuízo no controle dos imóveis pela administração pública.

4.2 Amortização

Dentre os 24 Ministérios analisados, 11 não tiveram registro de amortização ou registraram valores irrisórios, sendo eles: Ministério da Justiça, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento Industrial e Comércio Exterior, Ministério do Meio Ambiente, Ministério do Desenvolvimento Agrário, Ministério do Esporte, Ministério do Turismo, Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome, Ministério Relações Exteriores, Ministério do Trabalho e Emprego, Ministério da Integração Nacional e Ministério da Pesca e Agricultura.

A nota explicativa nº 5 – Intangível (BGU de 2015), informa que a conta de software do Intangível corresponde a 83,39% do grupo. Não foram evidenciados os softwares produzidos internamente, ou seja, aqueles que foram objeto do esforço do próprio órgão na sua confecção, pois não foi demonstrado o método utilizado para valoração desses ativos, o que repercutiria também no registro da amortização correspondente.

A Portaria STN nº 548/2015 fixa prazo de 01/01/2019, para obrigatoriedade dos registros contábeis referente ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável. Essa previsão normativa reforça a crença que o ente governamental ainda não registra a totalidade dos bens intangíveis.

Embora a macrofunção nº 02.03.30 do Manual SIAFI estabeleça procedimentos para o registro da amortização, como a utilização do método de quotas constantes, não define a vida útil nem o valor residual do bem amortizável, deixando essa atribuição para o gestor da Administração Pública, ao contrário do que fez para os bens móveis, o que pode acarretar problemas na padronização e na evidenciação do critério utilizado em notas explicativas do Balanço Geral da União.

4.3 Conformidade Contábil

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN e as Setoriais Contábeis realizam mensalmente a conformidade contábil das demonstrações de acordo com os procedimentos descritos no Manual Siafi Web, macrofunção 02.03.15. A conformidade visa assegurar a fidelidade e a confiabilidade dos dados constantes no Siafi, além de permitir a sinalização de situações que possam causar viés nos valores evidenciados. Além desse procedimento, as Setoriais Contábeis dos Órgãos Superiores encaminham, anualmente, para a STN a Declaração do Contador.

Conforme o BGU (2015), o Contador responsável de cada órgão declara se as Demonstrações Contábeis daquele exercício constantes no Siafi estão de acordo com a Lei nº 4.320/1964 e a NBC T 16.6 aprovada pela Resolução CFC nº 1.133/2008 e se refletem adequada e integralmente a situação orçamentária, financeira e patrimonial. Caso as demonstrações contábeis do Órgão reflitam adequadamente e fidedignamente essa situação, o contador emite uma Declaração Plena. Do contrário, uma Declaração com Ressalvas.

Dos 40 Órgãos Superiores que enviaram a Declaração do Contador, apenas oito apresentaram Declaração Plena. Os demais enviaram Declaração com Ressalva. As principais ressalvas estão apresentadas na figura a seguir, extraída do BGU (2015):

PRINCIPAIS RESTRIÇÕES DESTACADAS NAS DECLARAÇÕES DO CONTADOR DOS ÓRGÃOS SUPERIORES	
RESTRIÇÃO	ÓRGÃOS
642 - Falta/evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado	15
315 - Falta/restrrição da conformidade do registro de gestão	12
643 - Falta/evolução incompatível da amortização ativo intangível	12
657 - Convênios a aprovar com data expirada	12
606 - Saldos alongados/indevido contas transitórias do ativo circulante	10
656 - Convênios a comprovar com data expirada	10
674 - Saldo alongado/indevido contas transitórias passivo circulante	10

Figura 2 – Principais restrições destacadas nas declarações do contador dos órgãos superiores.
Fonte: BGU 2015.

Destaca-se que a maior quantidade de ressalvas foi referente à restrição 642 – ‘Falta/evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado’, objeto dessa pesquisa.

Dentre as justificativas apresentadas, para permanência da restrição no fim do exercício, resume-se:

- Ausência de sistema de depreciação e controle patrimonial;

- Levantamento dos bens móveis ainda não concluído, impossibilitando o registro no sistema; e
- Inconsistência no Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos – (SIPAC) referente à baixa de depreciação por alienação e transferências de bens.

No que diz respeito à restrição 643 – ‘Falta/evolução incompatível da amortização do ativo intangível’, foram apresentadas as seguintes justificativas:

- Inexistência de sistema informatizado que possibilite o controle, acompanhamento e mensuração dos bens intangíveis; e
- Inexistência de comissão de avaliação de patrimônio.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Setor Público está passando por um processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade e este artigo apresenta as mudanças que impactaram de forma significativa no patrimônio público, no que diz respeito à correta evidenciação do ativo imobilizado e intangível, bem como o reconhecimento da depreciação e amortização.

O presente estudo teve como objetivo principal verificar, com base nas análises realizadas, a atual situação dos ativos imobilizado e intangível dos Ministérios, principalmente no que diz respeito aos registros de depreciação e amortização.

Verificou-se que o trabalho de adequação do valor dos ativos é complexo, o que demanda bastante tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores a 2010, que deveriam ter seus valores ajustados para estarem aptos a receberem os procedimentos de depreciação e amortização.

Por esse motivo, a implantação da depreciação está sendo realizada gradativamente, para os bens móveis do imobilizado de acordo com as possibilidades de cada órgão. Assim sendo, iniciou-se o procedimento de depreciação pelos bens colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010, uma vez que estes apresentavam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução ao valor recuperável. Após o encerramento dessa primeira etapa, passou-se a aplicar a depreciação aos bens adquiridos nos demais exercícios, conforme cronograma indicado pelo Manual Siafi Web, e após a realização do ajuste de seus valores.

Para responder a questão de pesquisa foram analisados os quadros anteriores, que demonstram de forma geral que os Ministérios estão realizando os procedimentos de depreciação. Quanto à amortização, embora o prazo seja até 01/01/2019, alguns

Ministérios já estão realizando o registro da amortização. Contudo, nota-se que ainda tem muito que avançar em se tratando do reconhecimento da depreciação dos bens imóveis e do próprio ativo intangível, bem como sua respectiva amortização, como atestam as inconsistências reconhecidas no BGU (2015) e ressalvas em Pareceres do TCU sobre a matéria.

O estudo realizado apresentou limitações quanto à sua amostra. Foi constatado que os Ministérios não publicam em seus sítios eletrônicos as demonstrações contábeis, prejudicando a análise dos procedimentos contábeis de reconhecimento e evidenciação da depreciação e amortização realizados individualmente. Dessa forma, a análise foi realizada principalmente sobre os critérios divulgados no BGU (2015).

No BGU (2015) as notas explicativas que tratam do reconhecimento do intangível e da sua respectiva amortização não evidenciam os critérios utilizados para realização de tais procedimentos.

Ressalta-se que os resultados aqui encontrados não esgotam as discussões sobre o tema, pois abre a possibilidade de estudos dos problemas que dificultam a implantação integral dos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados ao ativo imobilizado e intangível, tais como: a ausência de um sistema estruturante para o controle patrimonial dos Ministérios, existência de sistemas de controle patrimonial desprovidos de funcionalidades para atender o processo de convergência, inexistência de sistemas, falta de capacitação dos servidores da área de patrimônio e outros problemas.

As mudanças contábeis no Setor Público estão em plena execução, e alguns aspectos, como a falta de critérios para reconhecimento do ativo intangível e sua respectiva amortização, deixados a cargo do próprio órgão, farão com que novas regras sejam emitidas ou adequadas para atender a real necessidade do Setor em face da consolidação das informações no Balanço Geral da União.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6. ed. Disponível em <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 03 abr. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do SIAFI, Macrofunção 02.03.30**, 2016. Última modificação 15/03/16. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020330>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do SIAFI, Macrofunção 02.03.35**, 2016. Última modificação 11/03/16. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020335>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n. 548, de 2015 e Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/publicado-o-plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais>> Acesso em: 03 abr. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n. 634, de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf> Acesso em: 03 abr. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. **Balanço Geral da União Exercício 2010**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antiores/2010>>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Controladoria Geral da União. **Balanço Geral da União Exercício 2011**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antiores/2011>>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Controladoria Geral da União. **Balanço Geral da União Exercício 2012**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antiores/2012>>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Controladoria Geral da União. **Balanço Geral da União Exercício 2013**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antiores/2013>>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Controladoria Geral da União. **Balanço Geral da União Exercício 2014**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antiores/2014>>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Controladoria Geral da União. **Balanço Geral da União Exercício 2015**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antiores/2015>>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República Exercício 2014**. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>. Acesso em 01 jun. 2016.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. P. **Contabilidade pública**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, L. S. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SLOWSKI, V. **Manual de contabilidade pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.